

בתי המשפט

עש 10/04

15/02/2007

לפני: כב' השופט, יצחק שמעוני ס. נשיא

המעוררת

הסתדרות מדיצינית הדסה

בעניין:

ע"י ב"כ עו"ד דוד בסון

נגד

הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים

המשיבה

ע"י ב"כ עו"ד דורית ירחי

כתבי עת:

[א. ויתקון, "בעית הפרשנות בדיני מסים", משפטים, כרך ג \(תשל"א-תשל"ב\) 10](#)

ספרות:

[א' ברק, פרשנות במשפט, כרך א, תורת הפרשנות הכללית \(1992\)](#)**פסק דין**

1. עניינו של הערעור שלפני בחיוב המערערת בהיטל השבחה בעקבות הקמתו של "פארק ביוטכנולוגי" בקמפוס הרפואי של "הדסה" עין כרם והאוניברסיטה העברית בירושלים. בערעור תידון פרשנותו של סעיף 19(ב) (4) לתוספת השלישית של [חוק התכנון והבניה](#), התשכ"ה- 1965 (להלן: "חוק התכנון והבניה" ו/או "התוספת השלישית").

2. המערערת היא מוסד ציבורי הפועל בתחום הבריאות ללא כוונת רווח. המרכז הרפואי "הדסה" עין כרם הוא מוסד רפואי אוניברסיטאי המשלב בתוכו את כל תת ההתמחויות הרפואיות והכירורגיות. המערערת היא חוכר לדורות של שטח המרכז הרפואי שהוחכר ע"י קק"ל למטרות הקמה ופיתוח מרכז רפואי בעין כרם. את המרכז הרפואי בעין כרם פוקדת אוכלוסייה של כ-25,000 חולים ומטופלים מדי יום. המערערת היא מוסד ציבור שקיבל פטור ממס שבח מקרקעין לפי סעיף 61(ד) לחוק (מב/1).

3. לטענת המערער, נוצר צורך חיוני בהקמת מבנה אשר ישמש חממה לעיסוקים ולמעבדות ביוטכנולוגיות אשר יפעלו בזיקה לפעילות הרפואית והמחקרית המנוהלת במרכז הרפואי (להלן: "**הפארק**"). לשם הקמת הפארק קידמה המערער תכנית בניין עיר מס' 3931/ב אשר אושרה למתן תוקף בשנת 2003. בתקנון התכנית הוגדר השימוש במבנים למוסד רפואי ו/או לתעסוקה מיוחדת, באופן שתעסוקה מיוחדת הוגדרה: "**מעבדות מחקר ופיתוח, תעשיות טכנולוגיות ו/או רפואיות 'נקיות', בעלות זיקה לבית החולים או לבית הספר לרפואה, שלא יבוצע בהם ייצור סדרתי**" (סעיף 5 לתקנון התכנית, נספח ב' להודעת הערעור). בקשה להיתר בנייה שהגישה המערער לשם בניית הפארק אושרה. יצוין, כי הבקשה הוגדרה כבניה חדשה לבניין ציבורי ללא כוונת רווח (נספח ד' להודעת הערעור).

4. לשם הקמת הפארק החכירה המערער את המקרקעין הרלבנטיים בחכירת משנה לחברת יונידד שהיאחברה משותפת לאוניברסיטה העברית ולמערער וזאת משיקולי מס ומענקים אפשריים ממרכז ההשקעות (ע' 8 לפרוט'). חברת יונידד החכירה את המקרקעין בחכירת משנה זמנית עד ליום 31.12.2031 לזים, אשר אמור לבנות בשיטת B.O.T (Build Operate Transfer - בנה, הפעל והעבר). יצוין, כי הסכם זה הוא הסכם מקובל בהקמתן של תשתיות ציבוריות ויתרונותיו ברורים. היזם נושא בנטל מימון התכנון, ההקמה והתיפעול השוטף של הפארק. התמורה שהוא מקבל מהשקעתו מתבטאת בכך שיתאפשר לו לעשות שימוש במבנה לייעוד מסויים ובסופה של תקופת הניהול, המשתרעת על כ-25 שנים, עובר הפארק לידיה של המזמינה היא המערער. (ראו למשל: [ע"א 222/00 מדינת ישראל נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ פ"ד נז' 353\(3\); עת"מ 3190/02 קל בנין בע"מ נ' החברה לטיפול בשפכים רמת לבנים בע"מ ואח' פ"ד נח' 590\(1\); בג"צ 4999/03 התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' ראש הממשלה ואח' תק-על 2006\(2\) 1486](#), 1511).

5. המשיבה טענה, כי אין מקום לפטור את המערער מהיטל השבחה. המשיבה טענה, כי לא הוכח שהמקרקעין משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות בסעיף 19(ב)(4) [לחוק התכנון והבנייה](#) וכי התנאים המפורטים בסעיף הנ"ל הם מצטברים. לשיטתה, קבלת עמדת המערער תגרום לפטור גורף בכל מקרה שהמקרקעין שימשו בעבר למטרות הנקובות בסעיף. המשיבה טענה גם, כי המחוקק לא התכוון להעניק פטור מתשלום היטל השבחה במקרקעין העתידיים לשמש גוף כלכלי למטרות רווח, אף אם הגוף יספק שירותים

לציבור באי בית החולים, או אם המקרקעין ייטיבו באופן עקיף עם הנזקים לשירותי בית החולים.

6. העידו בפני מר משה וולפנזון, אמרכל המערערת מזה 15 שנה ומר ישראל עמיחי מנהל חברת נכסי האוניברסיטה העברית, חברה בת של האוניברסיטה המנהל עבור האוניברסיטה העברית נכסים שונים. לאחר עיון בהודעת הערעור, בתשובה מטעם המשיבה, בכל המסמכים שבתיק, שמיעת העדים הנ"ל ולאחר שנתת דעתי לסיכומי ב"כ הצדדים שוכנעתי כי דין הערעור להתקבל.

7. סעיף 19(ב)(4) לתוספת השלישית לחוק התכנון והבניה קובע וזה לשונו:

"לא תחול חובת תשלום היטל בשל השבחה שהיא אחת מאלה: ...השבחה במקרקעין של מוסד לחינוך, לתרבות, למדע, לדת, לצדקה, לסעד, לבריאות או לספורט או במקרקעין של הקדש ציבורי, כמשמעותו בחוק הנאמנות, התשל"ט-1979, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים, אם אותם מקרקעין או התמורה בעדם, משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות".

מהאמור לעיל עולים ארבעה תנאים להחלת הסעיף למקרה שלפנינו:

א. השבחה

ב. של מוסד

ג. שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים

ד. אם המקרקעין או התמורה משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות.

8. למעשה אין מחלוקת ששלושת התנאים הראשונים מתקיימים, שכן הקמת הפארק תשביח את המקרקעין, המערערת היא מוסד העוסק בבריאות ומטרתה היא שלא לשם עשיית רווח. השאלה שיש להכריע בה היא האם הפארק משמש או מיועד לשמש למטרות האמורות.

9. בעניין שבנדון ניתנו מספר פסקי דין המצביעים על שתי גישות שונות במקרה של התייחסות לפירות המקרקעין.

האחת - היא הגישה הפוטרת המתייחסת בעיקרה למטרות, שכן מאחר שכל רווח שיופק מהבנייה יועבר למטרות המוסד, ישמש אותו רווח את מטרות המוסד (ע"ה (שלום י"ם) 2/99 כולל הורדנא עמותה רשומה נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים ; ע"ש(שלום י"ם) 102/00 בית חינוך יתומים הכללי-הקדש דתי נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה דינים שלום לה 899).

גישה זו התקבלה גם בבית המשפט המחוזי, כאשר נדחה ערעור, בין היתר, מחמת העובדה שמבנה הציבור המיועד עתיד היה לשמש את המטרות שבסעיף הפטור (ע"א(י"ם) 2375/01 הועדה המקומית לתכנון ובניה מועצה אזורית מטה יהודה נ' יישוב נווה שלום-חברה מוגבלת בערבות דינים מחוזי לג(719/77)).

השנייה - היא הגישה המחייבת בהיטל השבחה (ת"א (שלום י"ם) 12847/98 הועדה המקומית נ' דיסקין בית מחסה ואח' דינים שלום כ 354 ; ע"ה (שלום י"ם) 1/93 כולל ווהלן נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה מרחב ירושלים, פסק דין מיום 01.08.94, פורסם אצל רוסטוביץ היטל השבחה פסקי דין (כרך א', תשנ"ז) 492).

עם זאת, גם גישה זו בוחנת בעיקר את המטרה של המקרקעין. כך למשל, קבע כב' השופט ע' קמא בעניין ע"ה 1/93 שם, בפסקה 11: "לא הוכח שהמקרקעין לפני מתן ההיתר שימשו את מטרות הדת או החינוך או הסעד, ומשנמכרו לא היו מיועדים למטרות אלה. מימוש הזכויות נעשה לעניין בנייה למגורים כשהמקרקעין נמכרו לאחר, ממילא נשמט בסיס השימוש או הייעוד לשימוש למטרות המוסד. משנמכרו המקרקעין לאדם פרטי- אין לטעון, כי השימוש במקרקעין יהיה למטרות המוסד".

10. בחינת הפסיקה בהתייחסות למקרה דנן תומכת במסקנה שיש להעניק פטור מהיטל השבחה למערערת. כנקודת מוצא נקדים ונאמר, כי המקרקעין משמשים כיום לאיחסון ציוד רפואי, משקי ומנהלתי של המערערת (סעיף 36 להודעת הערעור; נספח ו' להודעת הערעור).

ארבעה הם הטעמים העומדים ביסוד הענקת פטור למערערת:

הטעם הראשון טמון בכך שלשון סעיף 19(ב)(4) לחוק התכנון והבנייה מתמקדת בכך שהמקרקעין או התמורה בעדם "משמשים או מיועדים לשמש למטרות האמורות", לשון אחר, הדגש מושם על המטרה הציבורית ולא על העדר הרווח. בעניין זה יש לבחון את היטל ההשבחה בהתאם לפרשנות הדין הכללי ובהתאם לפרשנות הדין הפיסקאלי.

בטרם נתייחס לפרשנות הדין נציין, כי תכליתו של היטל ההשבחה הוא בעשיית צדק חברתי. בעל המקרקעין אשר התעשר כתוצאה מפעולה תכנונית שביצעה רשות התכנון "ישתף את הציבור בהתעשרותו זו בדרך של תשלום היטל המשתלם לאותה רשות תכנון, והמשמש אותה להכנת תכניות וביצוען" (ע"א [1321/02](#) נה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז פ"ד נז(4) 119, 129). היטל ההשבחה נועד לממן את תקציבן של הוועדות המקומיות בפעולותיהן בתכנון אזורים חדשים ובפיתוחם. מטעם זה היטל השבחה קרוב יותר לאגרה, שהנה תשלום חובה בזיקה לשירות מסוים שהשלטון נותן לפרט, מאשר למס, שנגבה ללא זיקה לשירות מסוים (רע"א [10879/02](#) באולינג כפר סבא בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, כפר-סבא תק-על 2006(4) 3262, 3267).

החוק קובע פטור באופן מפורש ואנו נדרשים לבחון אותו (על פטורים בחקיקה, ראו והשוו: בג"צ [6741/99 ארנן יקותיאל ואח' נ' שר הפנים ואח' פ"ד נה\(3\) 673](#), 688). מאחר שמדובר בהיטל שהוא פיסקאלי ראוי להביא דברים שנאמרו על פרשנות דיני המס ע"י כב' השופט (כתארו אז) ברק בעניין ע"א [165/82 קיבוץ חצור](#) נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2) 70, בעמ' 75-76:

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם... כמו כל חוק אחר, גם לענין חוק מס, נקודת המוצא הוא לשון החוק, והשאלה היא אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות, יש לבחור אותה אפשרות המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו, על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א [39/61 פ"ד ט"ו](#), 1765, 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן לברלי. כבר ציין השופט קרדוזו (Cardozo) כי 'הפרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני' (ראה [Burnet V. Guggenheim \(1933\) 288 U.S.](#) 280, 286 מקובל לצטט את דבריו של השופט ראולט (Rowlatt) בפרשת [Cape Brandy Syndicate V. I.R.C \(1921\) 1 K.B. 64, 71](#) אשר אמר (בתרגומו של השופט אגרנט בע"א [120/52 פ"ד ז](#), 141, 153): 'בחוק המטפל מס, חייב כל אחד רק לבדוק את הדברים האמורים בו בצורה ברורה. אין מקום לייחוס כוונות. לא קיים שום 'יושר' לגבי מס. אין לקרוא שום דבר בין השיטין של החוק; אין להסיק ממנו שום דבר מכללא, אפשר רק לבדוק את לשונו בדיקה ראויה...".

ולמטה מזה :

"בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד. יש לפרש החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות. לעתים הדברים משתמעים במפורש ולעתים מכללא. לעתים הדברים בולטים, ולעתים יש ללמד עליהם בין השיטין. אין לשכח, כי אין לקיים מדינה מודרנית, ובעיקר מדינת סעד מודרנית בלא מסים (ראה [ויתקון](#), ["בעית הפרשנות בדיני מסים"](#), משפטים, כרך ג, עמ' 10, 11). מס אינו עונש. מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו (ראה I.R.C. V. 1 All E.R 867, 880 (1928) Berill). על כן, לעתים, יש ליתן ללשונו של חוק מס משמעות 'רגילה'. לעתים אין להמנע ממתן משמעות מיוחד (ראה [ע"א 282/73 פ"ד כח](#), ו, 789)... לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו, מטרה חקיקתית שתצריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלבנטי לחקיקת מס, היא השמירה על חפש הפרט ועל הקנין הפרטי, וההגנה עליהם בפני התערבות שלטונית. בהניחו עקרון זה נר לרגליו, ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחפש הפרטי ובקנין. זאת לדעת, המשמעות שיש ליתן לעקרון שחוק מס יש לפרש באופן דווקני..."

11. בחינה של חוקים דומים המתייחסים למוסדות ציבור ללא כוונת רווח תלמדנו, שהמחוקק ער לכך שהפעולה הנדרשת תהיה ללא כוונת רווח. בעניין זה, [בחוק התכנון והבנייה](#) אין התייחסות מפורשת להכנסה. העדר התייחסות זו מלמדנו שמדובר בכוונת מכוון ובשתיקה מודעת ;

א. כך למשל תקנה 8 [לתקנות מס שבח מקרקעין](#) (מס רכישה), התשל"ה-1975 קובעת, כי רשות מקומית תחוייב במס רכישה מופחת לגבי מכירת זכות במקרקעין **"שבהם שוכנע המנהל שאין עמם ולא תהיה בהם בעתיד הכנסה"**

תקנה זו נדונה לאחרונה כאשר שתי עיריות רכשו תיאטרון וביקשו להכיר בכך כרכישה עם מס מופחת. בית המשפט העליון דחה טענות העיריות וקבע, כי תכלית התקנה הרלבנטית היא הקלת מס לרשות מקומית הפועלת למען מטרה ציבורית, כל עוד שהיא פועלת כגוף ציבורי למען

מטרה ציבורית וכל עוד שאין בפעילות תחרות עם גופים מסחריים. בנסיבות אלה נקבע, כי התיאטרון פועל בתנאי תחרות מסחרית וכי אין הוא זכאי להקלה בתשלום המס. וכך נקבע מפי כב' השופט ס' ג'ובראן: "...די בכך שבמקרקעין האמורים מתנהלת גם פעילות אשר נחשבת מסחרית, קביעה אותה ביססה ועדת הערר, בכדי לפסול את מתן זכאות עיריית רמת-גן להקלה במס. שאחרת, קבלת גישת עיריית רמת-גן לעניין זה, תביא לכך שכל רכישת מקרקעין באשר היא, בידי רשות מקומית, מוסד ציבורי או ככלל כל מוסד שהוא, אשר הינו נטול כוונת רווח, יזכו תמיד להקלה בתשלום מס רכישה, וזאת בהיעדר רווחים כספיים בחישוב הסופי, מפעילות מסחרית שתנוהל במקרקעין שיירכשו" (ע"א 8817/04 עיריית רמת גן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (תל אביב) תק-על 2006(1) 3369, 3373).

ב. מזווית אחרת נבחנה שאלת הסמכות לקבוע מיהו מלכ"ר לעניין חוק מס ערך מוסף (ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד מד(4)800), כך למשל, נקבע שלעניין זה יש לבחון את מהות עיסוקיו ופעילויותיו של הגוף ולא רק את מטרתו הסופית.

ג. גם סעיף 39(6) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס רכוש") מקנה פטור ל: "מוסד ציבורי שמטרתו היא דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט, לגבי קרקעיו המשמשים לאותה מטרה - ושאינו עמם הכנסה, או שכל ההכנסה מהם משמשת לאותה מטרה בלבד - וכן בעל קרקע או בנין של הקדש לצרכי חינוך שאין מנהלים אותו למטרות ריווח, או שפירותיו משמשים להחזקת בית ספר בלבד. לענין זה 'מוסד ציבורי' - חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה".

סעיף זה קובע מפורשות מבחן של הכנסה מהקרקע או שימוש בהכנסה לאותה מטרה. בעוד שבסעיף 19(ב)(4) לחוק התכנון והבנייה אין תנאי להעדר הכנסה מהקרקע (לפירוש סעיף 39(6) לחוק מס רכוש ראו והשוו: בג"צ 251/67 חברת כל ישראל חברים נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים פ"ד כא(2)310; רע"א 10558/03 הסתדרות מדיציניית הדסה נ' מדינת ישראל - אגף מס הכנסה ומס רכוש, האוצר. תק-על 2005(3), 273).

ד. בעניין אחר נדון פטור מוסד לחינוך מארנונה, בהתאם להוראת סעיף 4(א) (iv) [לפקודת מסי העיריה ומסי הממשלה](#), 1938 (פיטורין), שזו לשונו: "למרות כל האמור בפקודת העיריות, 1934: "ארנונה כללית לא תוטל על כל בנין או קרקע תפוסה אשר: ... הבעלות והחזקה עליהם הן בידי כל מוסד חנוך, בתנאי שהבנין או הקרקע התפוסה משמשים לאותו מוסד-חנוך:

(א) כגן - ילדים, בית-ספר, סמינר או בית-ספר מקצועי, או

(ב) כבית-חנוך לעוורים, לאלמים או לחרשים או

(ג) כספריה צבורית;

בתנאי כי לא יפטרו ממס כל בנין או קרקע תפוסה שהבעלות והחזקה עליהם הן בידי כל מדינה או כל אדם המחזיק בהם בשם כל המדינה, עדה דתית או מוסד דתי, אגודת צדקה או מוסד חנוך, אם אותה מדינה או אותה עדה דתית או אותו מוסד דתי, או אותה אגודת צדקה או אותו מוסד חנוך משתמשים בבנין או בקרקע התפוסה לאיזה צורך שתכליתו הפקת ריוח כספי".

בסיפא לסעיף מוגדר במפורש, כי אחד מתנאיו להענקת פטור מארנונה הם שהמקרקעין לא ישמשו לצורך שתכליתו הפקת ריוח כספי. נקבע, כי תכליתו של הסעיף היא לשחרר מנטל הארנונה מוסד ללא כוונת רווח המשתמש בנכס שבידיו אחד מהצרכים המנויים בסעיף וכי זהו פטור המוענק בשל אופי הפעילות בנכס ([רע"א 8879/99 עיריית ת"א יפו נ' המכללה לביטוח ואח' פ"ד נז\(2\)577](#)).

בכל הפטורים הנ"ל הוגדר הפטור באופן מפורש, כך שהוא לא יחול על פעולה שתכליתו הפקת רווח כספי.

12. נקודת המוצא היא, איפוא, שכאשר המחוקק או מחוקק המשנה חפצים להתייחס לרווח זמני של מוסד ציבורי הם יודעים להגדיר זאת בחוק. שתיקת המחוקק בענייננו אינה מצביעה על חסר חקיקתי אלא על דעתו של המחוקק לפיה מדובר בשתיקה מודעת המדברת בעד עצמה וכי אין לדרוש ממבקש הפטור, כי המקרקעין לא יישאו עימם רווח. פים לעניין זה דבריו של כב' השופט מ' זילברג:

"יש ושתיקתו של המחוקק יפה מדיבורו, או לפחות יפה כדיבורו, ואם הוא נמנע מקבוע הלכה, מקום שהיה צריך או יכול לעשות כן, הרי שתיקתו זו מדברת בעדה, ואומרת לנו בפה מלא, מה היתה

עמדתו כלפי השאלה הנדונה (ע"א 167/47 מינקוביץ'
נ' פישצנר פ"ד ב 39, 43; ראו גם: א' **ברק פרשנות**
במשפט(כרד ראשון, תורת הפרשנות הכללית) 465
 ואילך; **בג"צ 1163/03 ועדת המעקב העליונה לענייני**
הערבים בישראל ואח' נ' ראש ממשלת ישראל תק-על
 2006(1) 2562).

המשיבה תמכה יתדותיה בפסק הדין בעניין צרי, שם נפסק שתכלית החוק הייתה להעניק פטור צר, ולקבוצה צרה) **רע"א 7417/01 לאה צרי נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, גבעתיים פ"ד נו (4) 879, 888**.

אלא שאין הנדון דומה לראיה. בפרשת צרי נדון פטור לפי סעיף 19(ג) לתוספת השלישית של **חוק התכנון והבניה**. באותו עניין עמדה כב' השופטת ד' דורנר על ניסוח משובש של הסעיף, כמו גם על תכלית סוציאלית אליו נועד הפטור. הפטור שם איזן בין שתי מטרות; האחת - מתן האפשרות לאדם להגדיל את דירת מגוריו עבורו או עבור קרובו שדר בדירתו בלי שיוטלו עליו הוצאות כבדות. אפשרות אשר נועדה גם לתרום לשיקום אזורי מצוקה ולהקל על מצוקת הדיור. השניה - שיתוף חברי קהילתו של הפרט בהטבה שקיבל הוא לבדו מהרשות. בענייננו, אין מדובר בסעיף משובש אלא בסעיף עם חסר אותו יש למלא. יצוין גם, כי הסעיף שנדון בפרשת צרי היה מלכתחילה סעיף פטור מוגבל אשר התייחס לדירה אחת, למגבלת מטרים ובכפוף למגורים לאחר הבניה או ההרחבה. תכלית הסעיף הייתה צרה מלכתחילה וגם מטעם זה יש לאבחן את פרשת צרי.

נוסיף ונאמר, כי פירוש הרמוני של דיני המס תומך במסקנה שיש לפטור את המערערת. לעניין זה כאמור, המערערת הופטרה ממס שבח ויש מקום לפטור גם מהיטל ההשבחה. פטור זה רצוי על מנת לעודדה להמשיך ולעסוק בפעילותה הברוכה.

מתן הפטור במקרה דנן יקל על המערערת, הפועלת לטובת הציבור ולא למען רווחתה הפרטית. מדיניות הפוטרת את המערערת מקדמת את המטרות הציבוריות העומדות ביסוד פעילותה ומסייעת להגשמת מטרות אלה. טעם נוסף לפטור את המערערת הוא בכך שהטלת ההיטל על המערערת תגרום **"למעגל שוטה של העברת כספים מגוף לגוף ללא יצירת כל ריווח"** (ראו: **ע"א 1002/05 מזור מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור רחובות תק-על 2006(3), 2298, עמ' 2303**; **בג"ץ 637/89 "חוקה למדינת ישראל" נ' שר האוצר פ"ד מו(1) 191**).

13. יסודו של הטעם השני הוא השימוש שיעשה ע"י המערערת במקרקעין.

בעניין זה העיד מר עמיחי :

"רוב הגופים שיכנסו זה גופים שנוצרים על ידי הדסה והאוניברסיטה הם לוקחים אותו מחקר שזקוק לתמיכה ומנסים למצוא לנו חברה שאמורה להמשיך את המחקר ואין את זה מחוסר תקציב, זה פלטפורמה כי הם עושים מה שהדסה לא יכלה לעשות" (ע' 11 ש' 10-8).

"...הם לא יכולים להכניס משרד עורכי דין שעוסק בהקמת חברות הי טק אין דבר כזה אלא רק גופים וחברות שעוסקים במחקר ואולי סתם חוקרים שיכנסו לשם. זה רק למחקר רפואי" (ע' 11 ש' 23-25).

מר עמיחי עמד גם על רווחיות החברות :

"...החברות ברובן המכריע הן חברות הזנק הן לא מרוויחות אלא יש להם רעיון ומנסות לפתח אותם ברגע שהם מגיעות למוצר הם יוצאות לחיים, הכוונה של הדסה זה לא להפוך מינהל אלא לקחת רעיון ולפתח אותו ברגע זה הופך למשהו שאפשר להשתמש בו זה יוצא החוצה" (ע' 10 ש' 26- ע' 11 ש' 2).

עדות זו מחזקת את הקשר שבין בניית הפארק למטרה הציבורית אותו הוא באה לשרת. בפארק יהיו חברות בזיקה לאוניברסיטה העברית ולהדסה, אשר יעסקו במחקר.

חיזוק הקשר בין הפארק למטרות המערערת מובן גם על רקע עדות מר וולפנזון אשר הסביר מדוע בחרו הצדדים להיקשר בעסקת B.O.T ולא לבנות את הפארק לבד :

"להדסה אין כסף כרגע גם לא במערכת הפיתוחית לבנות פרוייקט כזה והדרך היחידה לפתור את בעיית השטחים שנדרשים לצורכי מחקר שהמחקר הוא אחת המטרות העיקריות והבסיסיות של בית החולים. יש הצהרת שליחות של הדסה וזה מופיע בצורה מפורשת של חלק מייעודה של הדסה וזה לפתח את המחקר ואין לנו כסף לבנות בניינים ולא רק שאין לנו כסף לזה אלא גם בניינים לחנייה... זה דבר נדרש ואין לנו כסף לזה ואנו לא הולכים להרוויח לא מחנייה ולא מהנושא הביוטכנולוגי, אנו יכולים להרוויח חוקרים לשבת גם בשטחים שיפנו ויעברו למרכז הביוטכנולוגי וגם שם, הנושא של המחקר במיוחד מרכז רפואי כמו הדסה שהוא עולמי ולכן מקבל גם הרבה תקציבי מחקר ואין מקום לתת לחוקרים לשבת ולעשות את העבודה שלהם מצד שני אין כסף לבנות את המבנה, אז הפתרון היחיד הוא ללכת בשיטת בי או טי" (ע' 2 ש' 3-15).

14. בנוסף, העיד מר עמיחי שהמערערת והאוניברסיטה ישכרו שטחים בפארק דרך תקציבי המחקר שלהם (ע' 4 ש' 21). עם זאת העיד מר עמיחי כי בפארק לא יטופלו

חולים המטופלים אצל המערערת וכי המעבדות הקיימות אצל המערערת ימשיכו להתקיים גם לאחר הקמת הפארק (ע' 6 ש' 14-17). הנה כי כן, המקרקעין ישמשו חוקרים רבים העובדים גם אצל המערערת ומטרות השימוש בהם יהיו לצורכי מחקר רפואי הוא תחום מומחיותה של המערערת. הקרבה הפיזית של הפארק לבית החולים ולקמפוס האוניברסיטאי בעין כרם, ימשכו, מן הסתם, את אותם חוקרים אשר ימשיכו לעסוק במחקרים רפואיים תוך הנאה ממבנים חדשים. המשיבה טענה, כי הפארק ישמש אכסנייה לחברות הייטק ולחברות רווחיות. בנסיבות העניין, לא ראוי שחשש זה ימנע את הענקת הפטור, במיוחד כשהמערערת חזרה והצהירה, כי הפארק ישמש למחקר רפואי. המערערת גם הבהירה, כי היא מחוייבת למטרות התב"ע לפיהן בפארק יהיו **"מעבדות מחקר ופיתוח, תעשיות טכנולוגיות ו/או רפואיות 'נקיות', בעלות זיקה לבית החולים או לבית הספר לרפואה"**. זיקה זו שבין המוסדות הפטורים מהיטל השבחה לבין המעבדות האמורות מפיגה את חשש המערערת.

15. בסעיף 5.2 להסכם השכירות והתפעול נקבע שהשוכרים בפארק יעסקו כולם בתחום מדעי החיים, דהיינו: ביוטק, מכשור רפואי, דיאגנוסטיקה, מחקר ופיתוח בתחום מדעי החיים. לאמור, מדובר בתחום בזיקה של ממש למערערת. אף אם מדובר בפארק שיש לו אלמנט כלכלי, הרי שמעבדות מחקר ופיתוח מהוות חלק אינטגרלי של מוסד רפואי ויש להם זיקה של ממש למטרת המערערת. בנסיבות אלה, אין מקום לראות בפארק כמנותק מסביבתו הגאוגרפית היא בית החולים אלא כחלק משתלב בו (ראו והשוו: [בג"ץ 3028/94 מהדרין בע"מ ואח' נ' שר האוצר ואח' פ"ד נא\(3\) 85, 107](#)). בהקשר לכך הפנה ב"כ המערערת ובצדק להנחיות משרד הבריאות המאפשרות אף להקים מרכז מסחרי בבית חולים כחלק מבית החולים. בענייננו מדובר על מרכז מחקרי, אשר ישרת את המרכז הרפואי ומקל וחומר יש לראות את חיוניותו לבית החולים. למעלה מן הצורך נציין כי המערערת הפנתה למרכז דומה במרכז הרפואי ת"א, בו מעבדות המרכז הרפואי מבצעות בדיקות ומחקרים ובכך מסייעות גם לבית החולים הנ"ל (נספח ז' להודעת הערעור).

דברים ברוח דומה אמר כב' השופט ר' שטראוס באמרת אגב בע"ש [102/00 שם](#), בפסקה 5:

"החשש הנובע כאילו ישמש סעיף 19(ב)(4) להתחמקות ממס אינו מעשי וזאת משום שהרשות יכולה לבחון את מטרותיו של מבקש הפטור מהיטל השבחה ואת השימוש שיעשה בתמורת המקרקעין. איני סבור שחשש מרמאות והעלמת מס צריך לגרום לפרשנות שונה של הסעיף. שהרי כמו שקיימים

רמאים כך קיימים מנגנונים לבדיקת הרמאויות וההונאות בתחום זה. זאת ועוד, העובדה שקיימים רמאים בחברה אינה צריכה למנוע המטרה הברוכה של עידוד מוסדות ציבור והקדשים ציבוריים."

דברים נוקבים מאלה נאמרו ע"י כב' הנשיא א' ברק, בכל הקשור למנהל מס ערך מוסף: "המנהל, ככל רשות מנהלית, אינו חופשי להניח בעלמא, שכל המשיגים על שומות במס ערך מוסף הם רמאים" (רע"א 291/99 ד.נ.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד נח (221, 224).

אמנם, "אין לייחס למחוקק כוונה לפטור מוסדות ציבור ממס בגין כלל עיסקאותיהם במקרקעין, אלא רק בגין אלו שעניינן במקרקעין הנחוצים, או שהיו נחוצים, לאותם מוסדות, לקידום מטרותיהם הציבוריות הייחודיות" (ע"א 170/86 בתי אבות תפארת בנים נ' מדינת ישראל - מס שבח תק-על 89(2)938, 940). ואולם, בענייננו קיימת זיקה ונחיצות אשר הובהרה הבהר היטב ע"י העדים מטעם המערער, בין המקרקעין לבין קידום המטרות הציבוריות של המערער וזיקה זו מצדיקה את הפטור מהיטל השבחה.

16. **הטעם השלישי** נעוץ בכך שבחלופ 25 שנה המערערת היא אשר תעשה שימוש בלעדי בפארק.

לו המערערת הייתה בונה את המבנה בעצמה, כי אז לא היה מוטל היטל השבחה, שכן המערערת הייתה ממשיכה להשתמש באופן ישיר ובלתי אמצעי במקרקעין. העובדה, שבתקופת תפעול המבנה, אשר תימשך כרבע מאה, תעשה המערערת שימוש דרך גורם שלישי במבנים אינה צריכה לעמוד לה לרועץ. בענייני זה ניתן לגזור גזירה שווה מהוראת תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), התשס"ו-2005:

"על אף האמור בתקנות שיעור מס רכישה, מוסד ציבורי יהיה פטור ממס רכישה, ברכישת זכות במקרקעין ממוסד ציבורי אחר או מרשות מקומית, אם שוכנע המנהל כי המקרקעין משמשים את המוסד הציבורי במישרין או ישמשו אותו כאמור בעתיד".
(ההדגשה אינה במקור י.ש.)

העובדה שהמערערת תעשה שימוש בפארק בעתיד הקרוב ובעתיד הרחוק מצדיקה אף היא את מתן הפטור בענייננו.

בכך פג חשש נוסף של המשיבה לפיו לעולם לא ייעשה שימוש במקרקעין למטרות המערערת, שהרי המקרקעין יוחזרו בחלוף התקופה הקובעת לחזקתה של המערערת. מכל מקום, גם בתקופה הקרובה נותרת למערערת שליטה על המקרקעין. כך למשל, המערערת היא שתאשר כל הסכם שכירות בפארק והאישור

מהווה תנאי מתלה לחתימת כל הסכם כאמור (סעיפים 5.4-5.5 להסכם השכירות והתפעול).

17. **הטעם הרביעי** עיקרו בשוויון ובהסתמכות. מר עמיחי העיד שהאוניברסיטה הקימה כפר היי טק דומה ושם לא נדרש היטל השבחה:

"הואיל ויש לנו כפר דומה שזה כפר הייטק שאנו מנהלים אותו יש חברות הזנק ושם לא ביקשו היטל השבחה ואף אחד לא העלה בדעתו לבקש והחברות האלה חדשות לבקרים מתמוטטות, משלמות עד שמשאירות חוב ונעלמות" (ע' 11 ש' 4).

עדותו של מר עמיחי בנדון לא נסתרה. העובדה שהרשות הסכימה לפטור את האוניברסיטה במקרה דומה למדי תומכת במסקנה שבמקרה זה ראוי שהרשות תשמור על מדיניות אחידה ולא תסטה ממנה.

18. נוכח כל האמור לעיל, אני מקבל את הערעור. הפועל היוצא הוא שהמערערת פטורה מתשלום היטל ההשבחה בהתייחס למקרקעין הנדונים. אשר להוצאות משפט – אני מחייב את המשיבה לשלם למערערת הוצאות משפט וכן שכ"ט עו"ד בסך של 5,000 ₪ בצירוף מע"מ.

המזכירות תמציא העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום כ"ז בשבט, תשס"ז (15 בפברואר 2007) בהעדר הצדדים.

יצחק שמעוני 54678313-10/04

יצחק שמעוני, שופט

סגן נשיא

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן](#)